



Wirtschaftsprüfung &
Beratung



Sachstandsbericht im Auftrag des GPA

**über Möglichkeiten zur steuerlichen Ausgestaltung
einer organisatorischen Zusammenfassung
von Bäder- und Sportstätteneinrichtungen
in der Stadt Schwelm**

Gegenstand dieser Präsentation



Wirtschaftsprüfung &
Beratung

-
- “ Wir sind vom GPA mit Schreiben vom 30.07.2014 beauftragt worden, zu ausgewählten Fragen im Zusammenhang mit der geplanten Neuordnung der Bäder- und Sportstätten in der Stadt Schwelm Stellung zu nehmen.
 - “ **Vor Beginn unserer eigentlichen Arbeiten** mussten noch einige Grundsatzfragen mit dem örtlichen Finanzamt in Bezug auf die steuerliche Einordnung der derzeit in Bau befindlichen und von der Stadt geplanten, langfristigen Anmietung der Dreifeldsporthalle geklärt werden, zumal die Stadt in eigener Verantwortung für den laufenden Betrieb der Halle mit Weitervermietung an örtliche Sportvereine und sonstige Interessenten zur Verbreiterung des Angebots für den lokalen Breitensport verantwortlich sein wird.
 - “ **Seit Ende Dezember 2014** liegt eine positive, aber unverbindliche Rechtsauskunft des zuständigen Finanzamtes Schwelm vor. Danach führen die von städtischer Seite geplanten Aktivitäten im Zusammenhang mit der Dreifeldsporthalle
 - **ertragsteuerlich** zu einem BgA und
 - **umsatzsteuerlich** zu umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen mit voller Vorsteuerabzugsberechtigung (gemäß bestehender nationaler Verwaltungsmeinung und aktueller unionsrechtlicher Rechtsprechung).

Gegenstand dieser Präsentation - Fragestellungen -

“ Die vom GPA an uns gestellten Fragen sind in zwei Fragekomplexe unterteilt:

➤ **Fragekomplex I:**

Können die bestehenden BgA Bäder und Sportstätten mit der künftigen BgA Dreifeldsporthalle so organisatorisch verknüpft werden, dass die Stadt für sich positive Auswirkungen auf die Ertrags- und Finanzlage generieren kann? Wenn ja, wie und unter welchen Voraussetzungen?

➤ **Fragekomplex II:**

Wie kann die Dreifeldsporthalle so kostengünstig und wirtschaftlich wie möglich betrieben werden? Welche Aufgaben hat die Stadtverwaltung? Welche Aufgaben sollte sie selbst wahrnehmen bzw. organisieren und welche extern vergeben (z.B. Hausmeisterdienste)?

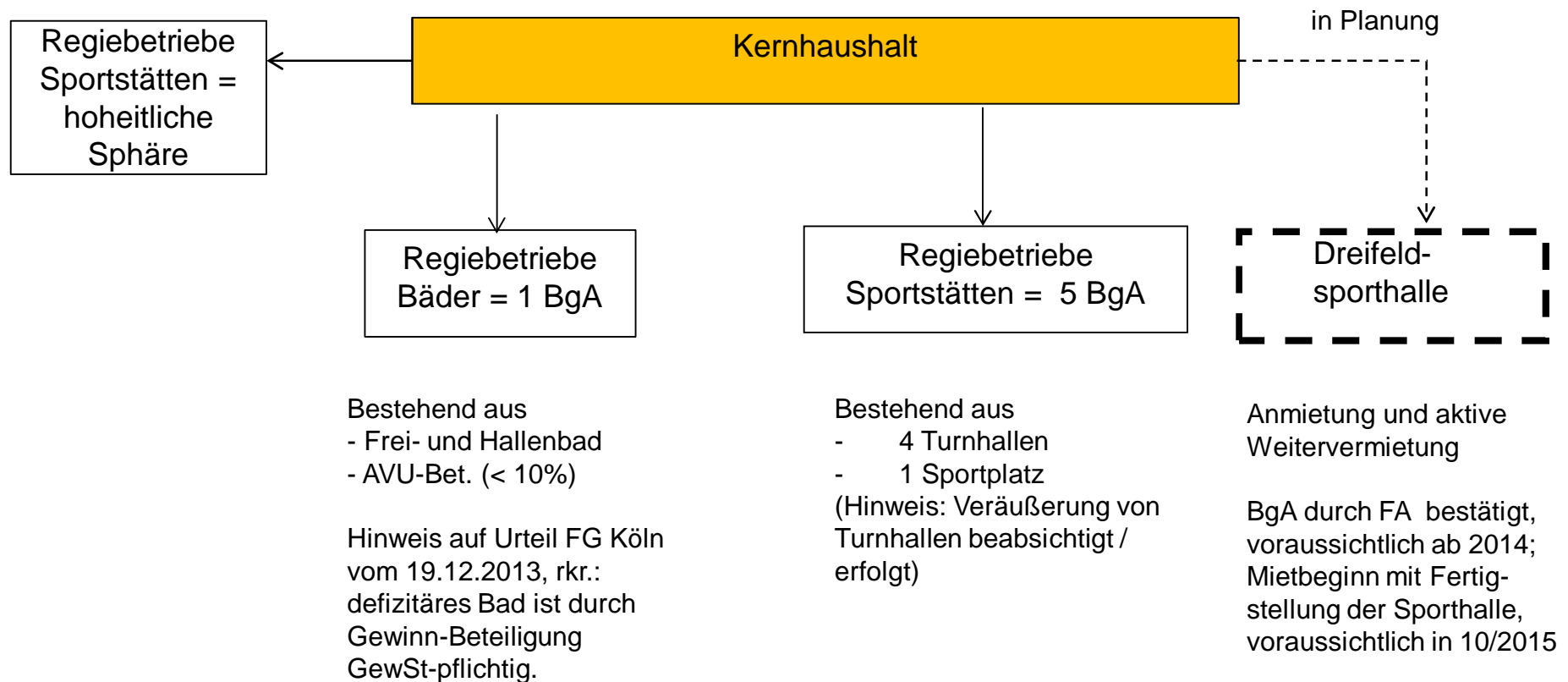
“ **Der Gegenstand dieser Präsentation beschränkt sich auf den Fragekomplex I** und legt den Entscheidungs-/Handlungsrahmen für die Stadt offen. Die Stadt wird auf dieser Grundlage und **unter Berücksichtigung ihrer angespannten Haushaltssituation** nunmehr **Vorentscheidungen** zu treffen haben, die sodann für uns Grundlage für die Beantwortung des Fragekomplexes II sein werden.

Beschreibung des methodischen Vorgehens und Einforderung städtischer Entscheidungen

- “ Wie die nachfolgenden Folien deutlich machen, ist nicht nur die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung der Bäder und Sportstätten der Stadt einschließlich der Dreifeldsporthalle von Bedeutung, wenn positive Auswirkungen auf die Ertrags- und Finanzlage generiert werden sollen. Entscheidend dafür wird auch die **Wahl der organisatorischen Einheit** sein, in der die geplanten Aktivitäten künftig stattfinden werden.
- “ In dieser Präsentation werden daher sowohl
 - die haushaltsrechtlich bekannten öffentlich-rechtlichen Organisationseinheiten wie sRegiebetrieb%and sEigenbetrieb/eigenbetriebsähnliche Einrichtungen%and sAnstalt öffentlichen Rechts (AöR)%als auch
 - privatrechtliche Organisationsformen (stellvertretend für alle Formen die GmbH)unter haushaltsrechtlichen, wirtschaftlichen und steuerlichen Aspekten betrachtet und miteinander verglichen.
- “ Die Stadt sollte auf der Grundlage der **aufbereiteten Erkenntnisse** und anhand der **Entscheidungshilfen darüber befinden**, wie sie die Neuordnung ausgestaltet sehen möchte, welche Zielsetzungen für sie prioritär sind bzw. welche Einrichtungen sie in die Gesamtbetrachtung einbeziehen möchte und welche nicht.

Ausgangssituation

Stadt Schwelm



- “ Die Beteiligung der Stadt Schwelm an der AVU liegt unter 10 % - bezogen am Grundkapital der AVU - und ist seit vielen Jahren als gewillkürtes Betriebsvermögen dem Betrieb gewerblicher Art sBäder%zugeordnet.
- “ Bei Auszahlung der Dividende wird eine Kapitalertragsteuer-Belastung von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag einbehalten.
- “ In den letzten Jahren ist dieser Steuereinbehalt zu 100 % im Rahmen der Steuerfestsetzung des BgA sBäder der Stadt Schwelm%wieder erstattet worden.
- “ Infolge der **Einführung einer Besteuerung für Dividenden aus einer sog. Streubesitzbeteiligung** (gemäß KStG: unmittelbar < 10 %; gemäß GewStG: < 15 %), zu denen aus Sicht der Stadt auch die AVU-Beteiligung zählt, ergeben sich geänderte steuerliche Rahmenbedingungen, die bei der Beantwortung des Fragenkomplexes I ebenfalls Berücksichtigung finden müssen.

Ausgangssituation

Faktische/rechtliche Ereignisse, Entwicklungen (1)

- “ Alle bisherigen Tätigkeiten werden haushaltsrechtlich in einzelnen **Regiebetrieben** geführt und sind Bestandteil des Kernhaushaltes.
- “ Die eigentlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten in allen BgA (= Bäderbetriebe und Sportstätten) sind und **bleiben defizitär** und werden weiterhin jährliche Verluste erwirtschaften. Infolge der gestiegenen Anzahl der BgA seit 2011 (ohne Dreifeldsporthalle) nehmen die erwirtschafteten . steuerlich verhafteten -- Verluste aus operativen Tätigkeiten insgesamt jährlich zu und akkumulieren sich zu erheblichen, bislang nicht nutzbaren Verlustvorträgen.
- “ Derzeit bzw. zusammen mit der Dreifeldsporthalle bestehen bis zu **7 BgA nebeneinander**.
- “ Seit Einführung der Körperschaftsteuerpflicht auf Streubesitz-Dividenden in 2013 unterliegen die Dividenden aus der AVU-Beteiligung bei isolierter Betrachtung der Ertragsbesteuerung im sBgA Bäderbetriebe%Die Bäderverluste reichen alleine nicht aus, um die **Besteuerungspflicht** auszuschließen. Es kommt vermutlich **ab dem Jahr 2014** bereits zur Besteuerung weiter Teile dieser Streubesitz-Dividende.

Ausgangssituation

Faktische/rechtliche Ereignisse, Entwicklungen (2)

- Die bei der Auszahlung der AVU-Dividende einbehaltene Kapitalertragsteuer (einschl. SolZ) wird künftig weitgehend für die Steuerschuld des BgA verwendet und führt . entgegen der Vergangenheit . zu keinen nennenswerten Steuererstattungen mehr für die Stadt.
 - Der im Regiebetrieb sBäder%dann offen ausgewiesene Jahresgewinn löst infolge der Fiktion der phasengleichen Vereinnahmung im Kernhaushalt der Stadt grundsätzlich Kapitalertragsteuer von 15 % zuzüglich 5,5 % SolZ aus (2. Besteuerungsstufe).
 - Ob die Voraussetzungen für eine **Steuerstundung** durch Bildung einer Rücklage ausnahmsweise vorliegen, hängt vom jeweiligen Einzelfall ab; die Steuerstundung ist nur anzuerkennen, soweit die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung ansonsten nachhaltig nicht erfüllt werden können.
- “ Die in den **übrigen 6 BgA** (Sportstätten) erwirtschafteten Verluste müssen derzeit über den Kernhaushalt ausgeglichen werden.
- “ Die Dreifeldsporthalle wird eine weitere wirtschaftliche Tätigkeit in einem BgA darstellen und voraussichtlich ebenfalls Fehlbeträge erwirtschaften.
- “ Ein Verkauf von **Objekten** aus einzelnen BgA (Sportstätten) ist in Vorbereitung bzw. wurde schon teilweise durchgeführt. Es muss mit vom Grunde her ertragssteuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen gerechnet werden.

Ausgangssituation

Faktische/rechtliche Ereignisse, Entwicklungen (3)

-
- “ Veränderungen in der Beteiligungshöhe an der **AVU** sind denkbar. Sofern eine Veräußerung anstehen sollte, wären etwaige Buchgewinne von der KSt befreit.
 - Mögliche Buchgewinne können im Einzelfall bei Weiterreichung an die Stadt KapErSt-Pflicht auslösen.

- “ Der Begriff Betrieb gewerblicher Art stammt aus dem **Körperschaftsteuergesetz** (KStG) und bezeichnet eine nach KStG **unbeschränkt steuerpflichtige Einrichtung**.
- “ Als BgA wird jede Einrichtung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) betrachtet, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient, die über den Rahmen einer bloßen hoheitlichen Vermögensverwaltung hinausgeht, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPöR wirtschaftlich heraushebt und die nicht überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient. Eine Gewinnerzielungsabsicht und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Warenverkehr ist nicht erforderlich
- “ Gesetz, Rechtsprechung, Finanzverwaltung gehen von einem BgA aus, wenn
 - regelmäßig Tätigkeiten ausgeübt werden, mit welchen die Kommune in direktem Wettbewerb zu privaten Unternehmen tritt;
 - regelmäßig Einnahmen von mehr als 30.678 EUR pro Jahr erzielt werden.
- “ Ein **BgA kann mit einem oder mehreren anderen BgA** u.a. dann zu einem BgA **zusammengefasst werden**, sofern die Tätigkeiten **der BgA gleichartig** sind.

Anwendung des Umsatzsteuerrechts bei einem BgA

- “ Nach derzeitiger nationaler Rechtslage fallen jPöR nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art unter die Vorschriften des Umsatzsteuerrechts.
- “ **Außenumsätze** solcher BgA unterliegen mit den erhobenen Entgelten den allgemeinen und grundsätzlich zur Umsatzsteuerpflicht führenden Vorschriften.
- “ Sofern keine sog. Ausschlussumsätze vom BgA getätigt werden, steht der Gemeinde für die vom BgA für die Erzielung dieser Außenumsätze nachgefragten Eingangsleistungen unter den in § 15 UStG genannten Voraussetzungen der **Vorsteuerabzug** zu.
- “ **Für einen BgA räumt das Umsatzsteuerrecht eine Sonderstellung ein**, weil für den BgA die **Mindestbemessungsgrundlage nicht zur Anwendung** kommt.
 - In § 10 Abs. 5 UStG ist die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG ausdrücklich für BgA ausgenommen. D.h., dass sich der Umsatz grundsätzlich nach dem **effektiven Entgelt** bemisst. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG).
 - Ob das Entgelt dem objektiven Wert der Leistung entspricht, ist in der Regel unerheblich. **Entgelt ist folglich auch dann maßgebliche Bemessungsgrundlage beim BgA, wenn es dem objektiven Wert nicht entspricht**

Kennzeichnung Organisationsform Regiebetrieb

- ” Regiebetriebe sind rechtlich **unselbständige** Einheiten der Trägerkörperschaft, die finanzwirtschaftlich **kein Sondervermögen der Gemeinde** darstellen, sondern als Betriebszweige einer Kommune geführt werden.
- » Bei Regiebetrieben gelten - abweichend von Eigenbetrieben - der **Gewinn** des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen wegen der rechtlichen Identität der Trägerkörperschaft und des BgA als **zeitgleich** zum Schluss des Wirtschaftsjahrs erzielt.
- » Bei Regiebetrieben kommt es - ebenfalls abweichend von Eigenbetrieben - kommunalrechtlich zum **laufenden Ausgleich** der im BgA entstandenen **Verluste** durch die Trägerkörperschaft; dieser Ausgleich führt zum Ende des Wirtschaftsjahrs des BgA zu Einlagen beim BgA. Ein kommunalrechtlicher Ausgleich von Verlusten hat keine Auswirkung auf die Höhe des steuerlichen **Verlustvortrags beim BgA, dieser wird festgestellt und vorgetragen.**
- » Für **steuerliche Zwecke** wird eine Einnahmenüberschussrechnung bzw. Bilanz erstellt, die hierfür erforderlichen Daten werden aus dem Jahresabschluss der Trägerkörperschaft ermittelt.

Kennzeichnung Organisationsform Eigenbetrieb

- “ Der Eigenbetrieb ist ein organisatorisch und haushaltsmäßig **verselbständigt**es **Sondervermögen der Gemeinde** ohne eigene Rechtspersönlichkeit, das auf der Grundlage länderspezifischer Gemeindeverfassungen und Eigenbetriebsgesetze bzw. -verordnungen (EigBG) zu verwalten und zu nutzen ist.
- “ Der Eigenbetrieb wird finanzwirtschaftlich zwar als Sondervermögen der Gemeinde verwaltet, bleibt aber Teil des Gesamtvermögens der Gemeinde als solches und wird folglich - wenn auch nur gesondert - im Haushaltsplan ausgewiesen.
- “ Das Sondervermögen Eigenbetrieb muss sich nicht mit dem steuerlichen BgA-Begriff decken; der BgA umfasst in einem solchen Fall nur einen Teil des Eigenbetriebs.
- “ In NRW sind Eigenbetriebe gemäß § 114 Abs. 1 GO-NRW den *gemeindlichen wirtschaftlichen Unternehmen* vorbehalten.
- “ Der Betrieb von **Sporteinrichtungen** durch eine Gemeinde gilt in NRW gemäß § 107 Abs. 2 GO NRW zur Gruppe nichtwirtschaftlicher Betätigungen. Ein solcher Betrieb **kann nicht in der klassischen Organisationsform eines Eigenbetriebs** geführt werden.
Folge: Für die hier relevanten Überlegungen scheidet die Organisationsform des Eigenbetriebs damit aus.

Kennzeichnung Organisationsform eigenbetriebsähnliche Einrichtung

- “ Einrichtungen, die gemäß § 107 Abs. 2 GO-NRW **nichtwirtschaftlichen Betätigungen** nachgehen, sind, soweit es mit ihrem öffentlichen Zweck vereinbar ist, nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu verwalten und können **entsprechend den kommunalen Vorschriften über Eigenbetriebe** geführt werden.
- “ Soweit der Begriff **eigenbetriebsähnliche Einrichtung** hierfür verwendet wird, ist hierunter ein **Regiebetrieb** zu verstehen, der eine **mit dem Eigenbetrieb identische Organisationsform** für öffentliche Einrichtungen erhält.
- “ **Steuerlich** wird die eigenbetriebsähnliche Einrichtung **nach den Grundsätzen für Eigenbetriebe** behandelt, d.h., die Besteuerung richtet sich nach den Vorschriften des KStG und GewStG sowie des UStG.
 - **Dies gilt jedoch nur**, wenn die eigenbetriebsähnliche Einrichtung nur diesen Betrieb umfasst, d.h., dass **keine** zusätzlichen und für eigenbetriebsähnliche Einrichtungen **schädliche Betätigungen** aufweist, wie z.B. die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft. Bei einer **schädlichen** Betätigung **greifen die Grundsätze für Regiebetriebe**.
 - Die **Beteiligung des BgA Bäderbetriebe** an der **AVU** würde steuerlich **keine schädliche Beteiligung** darstellen, sollte die Tätigkeit **Bäderbetriebe** in einer eigenbetriebsähnlichen Einrichtung ausgeführt werden.

Kennzeichnung Organisationsform Anstalt öffentlichen Rechts (AöR)

- “ Nach § 114a GO-NRW kann die Gemeinde Unternehmen und Einrichtungen in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts errichten oder bestehende Regie- und Eigenbetriebe sowie eigenbetriebsähnliche Einrichtungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts umwandeln.
- “ Die AöR ist eine Einrichtung mit zugewiesenen Aufgaben. Sie ist als rechtsfähige Anstalt ausgestaltet und erlangt als jPöR den Charakter eines **selbstständigen Verwaltungsträgers**.
- “ **Ertragsteuerlich** erwächst aus der Existenz einer AöR, anders als bei einer privatrechtlichen Organisationsform (z.B. der GmbH), **keine Steuerpflicht kraft Rechtsform**. Die AöR kann sowohl hoheitliche als auch wirtschaftliche Tätigkeiten verrichten; bei letzteren Betätigungen wird die **AöR im Rahmen eines BgA** tätig.
- “ **Umsatzsteuerlich** ist die AöR grundsätzlich einem BgA gleichgestellt sowie eigener Schuldner der Umsatzsteuer.

Kennzeichnung Organisationsform

privatrechtliche Rechtsform [hier: GmbH]

- “ Die GmbH ist eine juristische Person des Privatrechts und gehört zu den Kapitalgesellschaften. Die rechtlichen Grundlagen sind im GmbHG enthalten, auf die an dieser Stelle verwiesen wird.
- “ **Ertragsteuerlich** unterliegt die GmbH mit ihren Einkünften der Körperschaft- und Gewerbesteuer.
 - Über die **Ergebnisverwendung**, hier insbesondere Rücklagendotierung, Ausschüttung, Vortrag auf das nächste Geschäftsjahr, entscheidet die Gesellschafterversammlung der GmbH eigenständig und in eigener Verantwortung.
 - Schüttet die GmbH ihre Gewinne aus, d.h., zahlt sie ihren Anteilseignern eine Dividende aus, ist die Kapitalertragsteuer als Vorauszahlung auf die Ertragsbesteuerung beim Anteilseigner einzubehalten.
- “ **Umsatzsteuerlich** unterliegen die Entgelte für die von der GmbH erbrachten Außenumsätze den Vorschriften über die Mindestbemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 5 i.V. mit Abs. 4 UStG. Das **umsatzsteuerliche Privileg des BgA findet bei der GmbH keine Anwendung**, d.h., das maßgebliche **Entgelt hat dem objektiven Wert der Leistung zu entsprechen.**

Entscheidungsbedarf durch die Stadt: Sind Rücklagenbildungen außerhalb des Kernhaushalts erwünscht?

- “ Es besteht Entscheidungsbedarf darüber, ob die Stadt ihre sämtlichen Regiebetriebe aus den Betätigungen Bäder und Sport in eine eigenbetriebsähnliche Einrichtung, in eine AöR oder gar in eine privatrechtliche Organisationsstruktur umwandeln will, um **außerhalb des Kernhaushalts Rücklagen bilden zu können**, die
 - zu einer Steuerstundung bei der Kapitalertragsteuer führen und
 - z.B. zweckgebunden für die Sanierung bestehender Bäder- und Sporteinrichtungen zum Einsatz kommen.
- “ Bei dieser Entscheidung wird sicherlich auch der Umstand eine wesentliche, wenn nicht gar die zentrale Bedeutung spielen, **ob und inwieweit die Stadt Einnahmenüberschüsse** aus ihren heutigen Regiebetrieben überhaupt **dem städtischen Haushalt** durch eine organisatorische Neuordnung mit entsprechender Rücklagendotierung **entziehen** kann, um einen ausgeglichenen Haushalt vorlegen zu können.

Möglichkeit zur Rücklagenbildung bei einem Regiebetrieb Æ BgA zwecks Steuerstundung



Wirtschaftsprüfung &
Beratung

- **Kommunalrechtlich** kann die Trägerkörperschaft unmittelbar über die erwirtschafteten Gewinne eines **Regiebetriebs** verfügen, d.h., für eine Rücklagenbildung ist kommunalrechtlich grundsätzlich kein Raum.
- Gleichwohl erkennt der steuerliche Gesetzgeber unter sehr engen Voraussetzungen aber die Bildung von Rücklagen beim Regiebetrieb an. In der Wirkung entspricht dies einer Steuerstundung, da die 2. Besteuerungsstufe mit dem Einbehalt der Kapitalertragsteuer hin zur Trägerkörperschaft auf den erwirtschafteten Gewinn ausgesetzt wird.
- Die Rücklagenbildung ist anzuerkennen, soweit die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung ansonsten nachhaltig nicht erfüllt werden können.
- Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit des BgA zu erhalten, reicht für eine steuerlich anzuerkennende Rücklagenbildung nicht aus. Vielmehr müssen die Mittel für bestimmte Vorhaben - z. B. Anschaffung von Anlagevermögen - angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen.

Möglichkeit zur Rücklagenbildung bei einem Eigenbetrieb Æ BgA zwecks Steuerstundung



Wirtschaftsprüfung & Beratung

- “ Bei einem **Eigenbetrieb** unterliegt der Gewinn nicht der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG, soweit er den **Rücklagen** des BgA **zugeführt** wird. Als Zuführung zu den Rücklagen gilt jedes Stehenlassen von Gewinnen als Eigenkapital für Zwecke des BgA **unabhängig davon**, ob dies in der Form der Zuführung zu den Gewinnrücklagen, als Gewinnvortrag oder unter einer anderen Position des Eigenkapitals vorgenommen wird (vgl. BFH-Urteil vom 16. November 2011, BStBl 2013 II S. 328).
- “ Die Rücklagenbildung ist unabhängig von haushaltsrechtlichen Regelungen anzuerkennen und ist auch nicht davon abhängig, dass die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können.
- “ Diese Betrachtung findet vom Grundsatz her auch Anwendung bei einer **eigenbetriebsähnlichen Einrichtung**. Sofern jedoch die eigenbetriebsähnliche Einrichtung schädliche Betätigungen aufweist, wie z.B. die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, **greifen die Grundsätze für Regiebetriebe**.

Möglichkeit zur Rücklagenbildung in einer AöR oder in einer GmbH zwecks Steuerstundung

- “ Die weitgehend autarken Entscheidungsstrukturen in einer **AöR** und in einer **Kapitalgesellschaft** lassen Rücklagenbildungen auch ohne vorherige Zweckbestimmung zu.
- “ Um aber erst diese Möglichkeit nutzen zu können, müssen eine Reihe von Vorentscheidungen über die Begründung solcher Rechtsstrukturen getroffen und die mit der Übertragung von Vermögensteilen verbundenen Zivil- und Steuerfragen geklärt sein.
- “ Tendenziell und ohne nähere Überprüfung der hierfür erforderlichen Schritte kann allerdings die Aussage gemacht werden, dass nur für Zwecke einer Rücklagenbildung die Begründung einer AöR bzw. GmbH nicht sinnvoll wäre, weil andere Nachteile die Chancen deutlich übersteigen.

Entscheidungsbedarf durch die Stadt: Sollen die bislang nebeneinander geführten BgA zu einem BgA zusammengefasst werden?

- “ Wie bereits ausgeführt, läuft die Stadt Gefahr, dass die Erträge aus den vereinnahmten AVU-Dividenden den BgA-Bäderbetriebe in die Ertragssteuerpflicht drängt.
- “ Die Situation wird verschärft, sollten sich Veräußerungsgewinne aus Immobilienabgänge oder AVU-Aktien zusätzlich einstellen.
- “ Ein BgA kann mit einem oder mehreren Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden, sofern diese gleichartig sind. (§ 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG):
 - Die bisher nebeneinander geführten bestehenden 5 BgA **Sportstätten** und der neue BgA **Dreifeldsporthalle** können grundsätzlich zu einem einzigen BgA zusammengefasst werden (bedarf der formellen Abstimmung mit dem Finanzamt).
 - Ferner sollte an Amtsstelle erörtert werden, ob der BgA **Bäderbetriebe** auch als Sportstätte angesehen wird (Abstimmung mit dem Finanzamt erforderlich).
 - Die von der Stadt Schwelm gehaltenen Anteile an der AVU bleiben weiterhin als gewillkürtes Betriebsvermögen dem BgA Bäder zugeordnet, um eine steuerlich wirksame Verrechnung der Dividenden mit den Bäderverlusten zu erreichen. Hierdurch wurde in den letzten Jahren regelmäßig ein **Liquiditätsvorteil** von ca. **250.000 EUR** p.a. erwirtschaftet.

Können zusätzliche Synergieeffekte aus der Zusammenlegung der BgA erzielt werden?

- “ Im Bereich der **Buchhaltung/Rechnungswesen** wird vermutlich aufgrund der unterschiedlichen Nutzungsverhältnisse der Hallen (Anteil hoheitlich/gewerblich) nach wie vor für jede Halle ein eigener **Buchungskreis/Kostenstelle** gebildet werden müssen, da insofern keine Vereinheitlichung möglich ist. Der Vorsteuer- bzw. Umsatzsteuerschlüssel ist je Objekt unterschiedlich hoch.
 - Ob durch eine Optimierung des Belegungsmanagements noch eine Steigerung des Vorsteuerschlüssels überhaupt möglich wäre, ist zu prüfen.
- “ Im Bereich von **Organisation/Bewirtschaftung der Hallen** wird gesondert zu überlegen sein, ob durch Zusammenführung sämtlicher . auch mit **hoheitlich** anzusehender Regiebetriebe . finanzielle und wirtschaftliche Vorteile generiert und Einsparpotentiale gehoben werden können, etwa durch:
 - einheitliches Belegungsmanagement,
 - Vereinheitlichung von Zuständigkeiten,
 - Prozessoptimierung von Arbeitsabläufen,
 - Outsourcing ausgewählter Teil-Aufgaben.
- “ Vorteile im **umsatzsteuerlichen Bereich** sind durch die Zusammenfassung von Aufgaben **nicht zu erwarten**, da die tatsächliche Nutzung jeweils nachzuweisen ist.

Die nachstehenden **Variantenbetrachtungen** sollen verdeutlichen, welche Folgen sich aus der Fortgeltung heutiger Strukturen bzw. durch denkbare neue Strukturen ergeben.

Auf den ggfs. eingeschränkten Handlungsrahmen der Stadt infolge der angespannten Haushaltssituation wird nicht gesondert eingegangen, da dieses Thema die Entscheidungen der Stadt unmittelbar beeinflussen wird.

Variante 1: Zusammenfassung der Aktivitäten in einer AöR

Variante 2: Zusammenfassung der Aktivitäten in einer eigenbetriebsähnlichen Einrichtung

Variante 3: Zusammenfassung der Aktivitäten in einer GmbH

Variante 4: Beschränkung der Veränderungen auf die schlichte Zusammenfassung aller BgA-Aktivitäten in einem BgA

Im Anschluss an die Beschreibung der Varianten werden die Erkenntnisse für Zwecke einer **Entscheidungshilfe** in einer gesonderten Grafik nochmals gegenüber gestellt.

Variante 1 – Zusammenfassung der Aktivitäten in einer Anstalt öffentlichen Rechts

- “ Aufgrund der Verlustsituation der Sportstätten bzw. Bäder müssten zur optimalen Verlustverrechnung auch die **AVU-Änteile** auf eine Anstalt öffentlichen Rechts übertragen werden, damit eine steuerliche Verrechnung der Dividenden mit den BgA-Verlusten ermöglicht wird.
- “ Nach geltendem Steuerrecht bedingt dies jedoch zuvor eine **steuerpflichtige Entnahme** der AVU-Beteiligung **aus dem BgA** der Bäderbetriebe in den Kernhaushalt, um von dort wieder mittels einer Einlage in das steuerliche Betriebsvermögen der AöR übertragen zu werden.

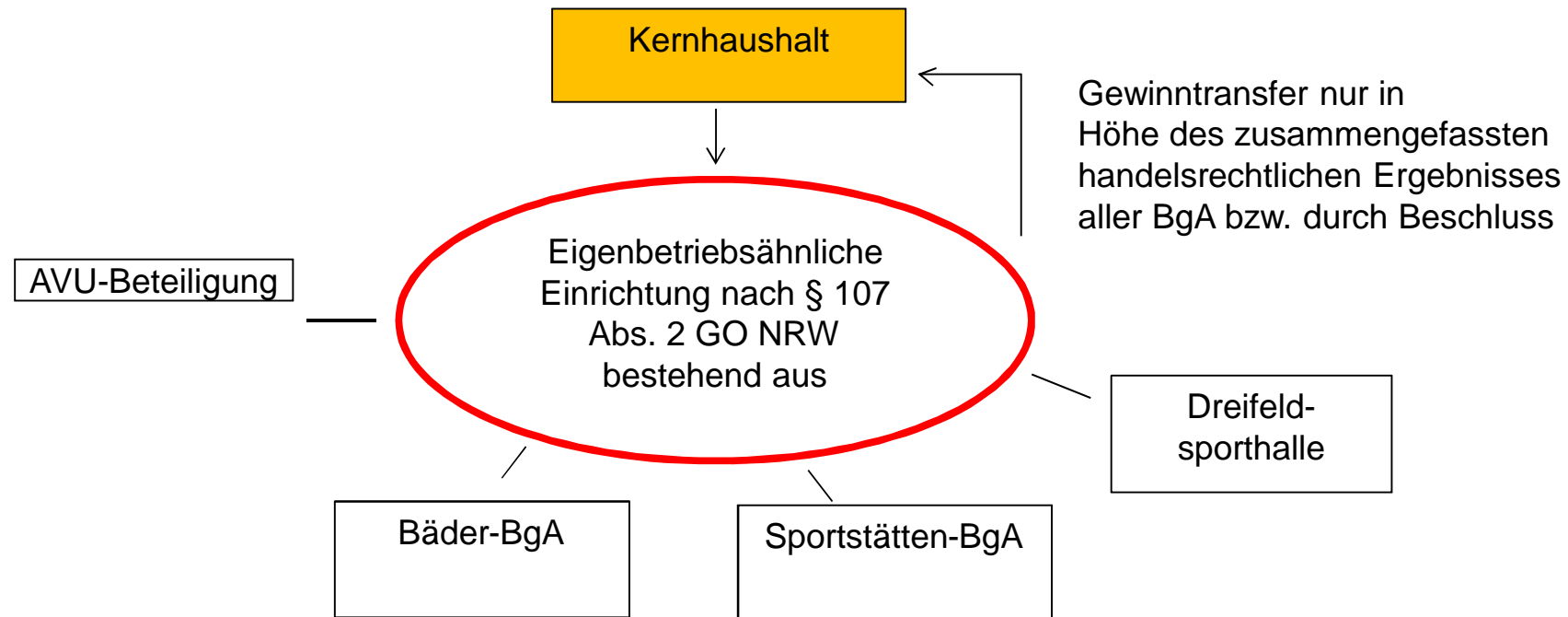
Eine **Steuernutralität** ist zwecks Herstellung der Voraussetzungen für eine fortlaufende Zusammenfassung von Aktivitäten im Sportstätten-/Bäderbereich **nicht möglich**. Dieser Nachteil wiegt so schwer, dass diese Variante faktisch nicht näher verfolgt werden sollte.

Variante 2 – Zusammenfassung der Aktivitäten in einer eigenbetriebsähnlichen Einrichtung

- “ Kommt als Alternative zu Variante 1 in Betracht, wenn die Finanzverwaltung die **PGleichartigkeit** der Betriebe gewerblicher Art (Bad k Sportstätte) verneint.
- “ **Sportstätten, Bäder** und **AVU-EBeteiligung** werden in einem Jahresabschluss erfasst.
- “ Es entsteht ein zusätzlicher Aufwand im Rahmen der Erstellung bzw. Prüfung des Jahresabschlusses.
- “ Zur Verdeutlichung und Ergänzung wird auf das nachfolgende Schaubild verwiesen.

Einholung einer verbindlichen Auskunft bei der Finanzverwaltung aus ersparter Kapitalertragsteuer

Stadt Schwelm



Nur haushaltsrechtliche Zusammenführung (kommunales Wirtschaftsrecht)
Keine steuerliche Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 KStG
Kapitalertragsteuerliche Ersparnis auf der zweiten Besteuerungstufe

Variante 3 Zusammenfassung der Aktivitäten in einer GmbH




- Die Zusammenfassung in einer privatrechtlichen Organisationsform (hier am Beispiel der GmbH dargestellt) ist grundsätzlich **nicht** zu empfehlen.
 - Neben rechtsformspezifischen Besonderheiten ergibt sich ein wesentlicher und dauerhafter Nachteil im Bereich der **Umsatzsteuer**.
 - **Dieser Nachteil** stellt sich bei der umsatzsteuerlichen Bemessung von effektiv erhobenen Entgelten für die Hallen-/Sportstättennutzung ein (Stichwort: **Mindestbemessungsgrundlage**, § 10 Abs. 4 und 5 UStG).
 - Sofern die umsatzsteuerlich maßgebenden Bemessungsgrundlagen **nicht** von den Nutzern über Leistungsentgelte tatsächlich im Wege der Zahlung **vereinnahmt werden können**, muss die Differenz zu den abzuführenden Umsatzsteuerbeträgen zusätzlich aus eigenen finanziellen Mitteln der GmbH aufgebracht werden.
 - Durch Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage ist der grundsätzlich vorhandene Vorsteuerüberschuss gefährdet und eine zusätzliche Liquiditätsbelastung tritt ein.

Variante 4 – Beschränkung der Veränderungen auf die schlichte Zusammenfassung aller BgA-Aktivitäten in einem BgA

























- “ Sofern die Finanzverwaltung der Zusammenfassung der Betriebe gewerblicher Art nach dem Merkmal der **Gleichartigkeit** zustimmt, sollte dieser Methode der Vorzug vor allen anderen Varianten gegeben werden.
- Die Zusammenfassung aller Sport-BgA zu einem einzigen BgA müsste umsetzbar sein.
 - Die vollen finanziellen Vorteile werden durch höhere Verlustanrechnungen generiert.
 - Offen ist, d.h., geklärt werden müsste beim Finanzamt, ob das Bad als „Sportstätte“ angesehen und mit den anderen Sportstätten-BgA zusammengefasst werden kann.
 - Verrechnung der Bäder- bzw. Sportstättenverluste mit den AVU. Dividendenausschüttungen wäre dadurch möglich. Sofern die Verluste von Sportstätten und Bädern den AVU-Dividendenertrag übersteigen, wird die einbehaltene Kapitalertragsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag vollständig erstattet.
 - Verbleibt ein Restgewinn, würde allerdings insoweit Kapitalertragsteuer anfallen.
 - Die Stadt Schwelm behält die direkte Verfügungsmacht über die AVU. Anteile, welche weiterhin im Kernhaushalt bilanziert werden.

In nachfolgendem Schaubild haben wir die verschiedenen Szenarien zusammengefasst.

Erläuterung:

Farbe	Bedeutung
	Nicht umsetzbar bzw. mit finanziellen Nachteilen verbunden.
	Mögliche Einschränkung vorhanden.
	Ohne Einschränkung umsetzbar

Zusammenfassung

Maßgabe	Variante 1 - AöR	Variante 2 - Eigenbetrieb o.ä.	Variante 3 - z.B. GmbH	Variante 4 - Fortführung der IST - Situation
Beibehaltung der Verfügungsgewalt und Entscheidungshoheit im städtischen Haushalt				
Volle finanzielle Effekte der Verlustverrechnung				
Generierung sämtlicher Steuervorteile				
a) Umsatzsteuer				
b) Kapitalertragsteuer AVU bis Verlusthöhe				
Uneingeschränkte Verfügbarkeit der finanziellen Mittel, ohne steuerliche Nachteile auszulösen/Ausschüttung an Haushalt				

Christoph Brüggem

Steuerberater, of Counsel

Tel.: +49 203 30001 188

christoph.brueggen@pkf-fasselt.de

Lukas Bien

Steuerberater

Tel.: +49 203 30001 239

lukas.bien@pkf-fasselt.de

PKF Fasselt Schlage Partnerschaft mbB
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft · Rechtsanwälte
Schifferstraße 210 | 47059 Duisburg
Telefon: +49 203 30001 - 0
Telefax: +49 203 30001 - 50
www.pkf-fasselt.de